

目 次

1. はじめに
2. 工業企業の会計システム
 - 1) 工業企業の特徴と工業簿記
 - 2) 工業簿記と勘定体系
 - 3) 中小規模企業に対する原価計算制度の普及指導
 - (1) 『原価計算基準』の立場
 - (2) 日本生産性本部の「一般指針」と業種別統一原価計算制度
 - (3) 中小企業庁の『要領』
 - (4) TKCの勘定科目体系整備
3. 中小規模企業の会計システムの若干の類型—和歌山県下企業の調査事例をもとに
 - 1) 管理会計指向型の会計システム——A製造業企業
 - 2) 標準原価計算指向型の会計システム——B織物業企業
 - 3) 実際原価計算型の会計システム——C工事業企業
 - 4) 商的工業簿記型の会計システム——適用状況と基本的手続き
 - 5) 簡易簿記（個人）による帳簿組織と原価の計算——参考
4. おわりにかえて

本稿は、椎木和光（経済学部助教授）・岡橋充明（経済学部講師）が、財団法人和歌山大学経済学部後援会の「和歌山県地域に関する研究」助成金の平成5年度交付を受けた『和歌山県下企業における原価計算システムの実態調査』における調査研究の一部である。われわれは、中小規模工業における会計システムのあり方に関して継続的な関心をもってきたが、『実態調査』もこの一環として計画されたものである。調査研究自体は継続中であるが、ここに若干の事例に基づき一応のまとめを報告することとする。なお本稿は、椎木が行った聴き取り調査に基づき、椎木がその責任のもとで執筆したものである。

1. はじめに

企業会計、とりわけ原価計算における研究は理論的精緻化がすすみ、かつ、企業環境の変化に伴って新しい展開が試みられている。しかし、現実の企業における原価計算の実践は、必ずしも画一的・一様ではない。それぞれの企業が、理論の枠組みの中で、かなり異なった原価計算システムを採用実施しているのは、それぞれの企業の現実的な状況・実情が違い、そのことから、それぞれの企業が必要とする原価情報の内容が相違するからであると考えられる。

このことは、とりわけ中小規模企業において顕著であろう。原価計算システムもまた、それぞれの企業の実情に応じた費用・便益の考慮から実施されるからである。本稿では、中小規模企業の会計・原価計算システムにおいて、具体的な処理手続きをめぐってかなり多様なものが観察されうることを踏まえて、まずそれを一般的な形でとらえ、ついで聴き取りによる調査の中からいくつか事例を取り上げて典型的に紹介し、それらに若干の検討を加えることとする。なお、本稿では、「中小規模」企業やその業種については、必ずしも厳密な区分をしていない。適当な区分による検討はこの研究の今後の作業となる。

2. 工業企業の会計システム

ここでは、いくつかの聴き取り調査を踏まえ、工業企業の会計について一般的な理解を示しておきたい。

企業の会計には、いわゆる財務会計の機能と管理会計の機能の、2つのはたらきが期待されている。このうち前者には、その社会的機能の観点から、その手続きについて守るべき一定の枠組みが与えられている。そこで、具体的にどのような形態をとるにせよ、各企業の会計システムには、まずこの社会的枠組みの中での制度的整備が求められる。これに対して後者は、こうした社会的枠組みに直接的に従うというより、基本的にはそれぞれの企業の経営管理の必要に応じて機能するものである。したがって、理論的にはともかく、会計のこの機能については、各企業の経営管理の必要に応じて具体的な整備が図られることになる。

これらのことは工業企業において、とくに原価計算がもつこれら2つの機能を会計システムの中にどのように組み込むかについて、重点の相違、原価計算手続きの導入の程度の相違が相当程度みられる要因を示唆している。

1) 工業企業の特徴と工業簿記

工業企業は、単純に言えば製品の製造・販売を行う企業であるから、その活動は、一般的に言えば、企業外部からの財貨の購入活動、それらを使用した製造活動、および新たに創造された財貨の販売活動からなっている。このうち購入活動と販売活動とは企業

外との取引活動であり、外部活動と呼ばれる。製造活動は、一方で原材料や労働力あるいは機械設備等を生産的に利用することでそれらの価値を消費し、他方で新たな財貨（製品）の価値を生み出すという、経営の内部活動と呼ばれるものである。

外部活動に関する記録・計算の手続きは、基本的には商業企業における商品の購入・販売活動のそれと同じであり、原則的に異なる。

内部活動は、財貨の価値の消費による新たな財貨（製品）の価値の創造という価値転換の過程であり、この価値転換過程を記録・計算するために工夫・展開されたものが原価計算である。原価計算は、その早い時期から、一方で製品の価格計算や製造活動を中心とした管理のために必要な原価情報を提供する管理会計の機能を担うものとして工夫され、他方で売上原価の算定を中心に財務会計の機能を果たすように展開されて、工業企業会計の中心課題を担ってきた。

工業企業は、これら内部活動と外部活動を行うものであるから、工業企業の会計システムは、その典型として、外部活動とともに経営内部の価値転換の活動過程を記録・計算するものとして設計されることになる。その会計処理手続き・帳簿組織としての工業簿記の特徴はここにある。工業簿記は、製造活動に関する記録・計算に原価計算を適用し、原価計算の手続きに応じて勘定科目を設け、これらを複式簿記機構に有機的に結合させて設計することが典型なのである。原価計算と有機的に結びついた工業簿記は、内部活動（製造活動）の記録・計算を原価計算において十全に行うとともに、これと外部活動に関する記録・計算とが、勘定機構（会計機構）において一貫性を形成することになるのである。

まずこの、原価計算と有機的に結合した工業簿記システムの形態、逆にいえば簿記機構と結びついた原価計算システムの形態を、工業企業における会計システムの典型としてとらえておこう。

ただしここにおいても、その会計システムが、社会的要請としての財務会計機能を果たすためだけのものか、これに加えて内部的要請としての管理会計機能をどの程度組み込んでいるのかについて、異なったものが観察される。

2) 工業簿記と勘定体系

ところで、原価計算と有機的に結合した工業簿記においては、勘定体系もこれに応じて設定され、企業の総勘定元帳の勘定は、対外的な市場活動の記録・計算を行う部分（営業簿記）と、内部的な製造活動の記録・計算を行う部分（経営簿記）とに分けられる。経営簿記は、営業簿記から資料を受け取り、製造活動の価値消費—価値創造の過程に従って原価を測定把握し、この結果を再び営業簿記に提供する。営業簿記は、経営簿記を基礎としつつ、企業資本の運動変化を企業全体として測定計算するのである。こうして両者は、概念的かつ機能的に区分される。

ただし具体的には、例えば本社と工場において本社元帳と工場元帳とに区分する場合のように工業簿記体系の中で明確に区分されている場合もあれば、両者を単一の勘定体

これらは、原価計算をめぐる既に指摘してきた諸点を、とくに中小企業における「一般指針」として明示しているといつてよい。ここには、中小企業の原価計算制度に、財務会計機能はもとより、どの範囲の管理会計機能を具備させるかについて、一定の具体的・明確な意図が読み取れるのである。事実、その解説は詳細である。もっとも「一般指針」は原価計算実務に対する一般的な枠組みであり、各企業の特質に適合した弾力的な適用がいられている。そこでその弾力的適用形態として、業種別原価計算制度を示し、業種別にその特質を明確にしたのである。それらは、それぞれの業種に特質的な原価計算の方法、各勘定の連絡と記帳、一般会計との結合などを、「標準型」として示している。これをもって各企業における「原価意識の明確化とこれを裏付ける原価計算システムの整備改善」を期待するのである。

各企業は、まずその業種に適應した原価計算方法の「標準型」を基準とし、これを企業の実情と必要に応じて具体化する。その具体化と実施にあたって「一般指針」が枠組みと方向を与える。このように考えれば、ここには一貫性があり説得的でもある。「標準型」を業種別の統一的原価計算制度と解せば、各企業の会計システムを、それぞれの企業の実情・要求を直接的に反映したものとして観察することができると思われる。

(3) 中小企業庁の『要領』

これらに対して、例えば中小企業庁は、中小企業の経営合理化のための原価計算の必要とその手続きを一般的に説くとともに、その具体的な実施にあたっては、企業規模や個々の条件・実情、現実の会計組織などを斟酌し、「中小企業の原価計算は、大企業、大工場とは全然別個の立場で見直す必要がある」との立場を強く打ち出している。

中小企業庁『中小企業 原価計算要領』(税務経理協会、昭和54年)を見るかぎり、中小企業における経営規模や製造活動の状況の相違およびとくに帳簿組織の現状などに対応して、以下のような極めて現実的な原価計算制度を類型的に解説しているのである。

①中企業の原価計算制度——原価計算と結合した工業簿記システム

②小企業の原価計算制度——原価計算をもたない工業簿記システム

イ) 商的工業簿記——(a) 工員100名程度工場向一般型簡易原価計算制度
(b) 工員 50名以下工場向一般型簡易原価計算制度

ロ) 簡易簿記(個人)による原価計算制度

一般に原価計算・工業簿記のテキストでは、いわゆる商的工業簿記に言及しつつ、これを不十分なものとして、工業簿記・原価計算への制度的整備を説いている。原価計算と結合した工業簿記の意義からいって、このレベルまで整備されていない勘定体系・帳簿組織を商業的な簿記制度の域を出ないものとし、原価計算の必要をいうのは妥当である。

しかしながら、述べてきたように、それぞれの企業は費用・便益の考慮からその企業の実情に応じた会計システムをもつこと、その場合の第一次基準として財務会計機能の要請があること、その要請自体、企業の実情に応じてかなりの許容範囲があること等を考えると、冒頭で示したように、まず多様な実態の確認から出発することに意味がある

めに原価を計算するものとし、具体的には実際原価計算制度と標準原価計算制度のいずれかを、それぞれの企業の目的の重点その他個々の条件に応じて適用するものとしている。ここでは原価計算の経営意思決定目的は、財務会計機構の外において行われる「制度」範囲外のものとされている。

企業が採る会計システムは、その設計と運用のための費用とそこからえられる当該企業にとっての便益との比較考慮において、当該企業にとって有用なものが選択される。その第一次の選択基準が社会的要請としての財務会計機能であるとすれば、具体的な原価計算手続きや勘定組織は、まずこの機能を果たすよう設計されなければならない。『基準』が「制度」を強調するのはここにある。また管理会計機能をどのような精度でこの「制度」に組み込むかは、それぞれの企業の経営管理上の必要と費用・便益の観点からの裁量的問題となる。

以上これらのことは、業種や生産形態の相違だけでなくそれぞれの企業の経営規模や製造活動の状況によって、それぞれの企業における原価計算手続きの「制度」化についての相違を認めることを意味しているといつてよい。とくに財務会計機能の要請について、具体的に実施する原価計算システムは、その要請を満たす限りにおいてそれぞれの企業の選択的な領域にあると解釈すれば、後に事例の検討で触れるように、管理会計機能を含むシステム（いうところの「制度」より広い）の設計は多様なものが可能である。『基準』はこの問題には具体的には踏み込んでいない。

(2) 日本生産性本部の「一般指針」と業種別統一原価計算制度

これについては、例えば中小企業に対する原価計算制度の普及指導にあたっている日本生産性本部は、中小企業の生産性向上の中心課題として中小企業の統一的原価計算制度の確立を強調し、「中小企業の業種別統一原価計算の基礎となるべき一般的指針」とこれに基づく多数の業種別原価計算制度の「標準型」を公表してきている。

日本生産性本部の基本的方針は、日本生産性本部原価計算委員会編『集計表方式による原価計算―〔第3版〕』（日本生産性本部、昭和62年）をみると、

- ①『原価計算基準』の枠組みのなかで原価計算を制度化すること
- ②企業の会計実務に対する各種法律・通達等の規定に従ったものであること
- ③原価計算手続きの簡素化と迅速化を図り、近年の会計機械化（処理の電算化）の進展に対応して集計表方式の採用を徹底すること
- ④標準原価計算の制度化を進めること
- ⑤原価計算に一般会計だけでなく企業予算制度との有機的結合を配慮すること
- ⑥経営管理目的では計算の経済性と計算目的との費用・便益を考慮して重点・簡略化に配慮すること
- ⑦制度としては全部原価計算方式を採用し、その計算過程の中に、直接原価計算方式による場合に匹敵する有効な原価情報を提供できる計算手法を組み込むことによって、経営管理目的の実効を図ること

などを特徴としてあげることができる。

これらは、原価計算をめぐる既に指摘してきた諸点を、とくに中小企業における「一般指針」として明示しているといつてよい。ここには、中小企業の原価計算制度に、財務会計機能はもとより、どの範囲の管理会計機能を具備させるかについて、一定の具体的・明確な意図が読み取れるのである。事実、その解説は詳細である。もっとも「一般指針」は原価計算実務に対する一般的な枠組みであり、各企業の特質に適合した弾力的な適用がいられている。そこでその弾力的適用形態として、業種別原価計算制度を示し、業種別にその特質を明確にしたのである。それらは、それぞれの業種に特質的な原価計算の方法、各勘定の連絡と記帳、一般会計との結合などを、「標準型」として示している。これをもって各企業における「原価意識の明確化とこれを裏付ける原価計算システムの整備改善」を期待するのである。

各企業は、まずその業種に適応した原価計算方法の「標準型」を基準とし、これを企業の実情と必要に応じて具体化する。その具体化と実施にあたって「一般指針」が枠組みと方向を与える。このように考えれば、ここには一貫性があり説得的でもある。「標準型」を業種別の統一的原価計算制度と解せば、各企業の会計システムを、それぞれの企業の実情・要求を直接的に反映したものとして観察することができると思われる。

(3) 中小企業庁の『要領』

これらに対して、例えば中小企業庁は、中小企業の経営合理化のための原価計算の必要とその手続きを一般的に説くとともに、その具体的な実施にあたっては、企業規模や個々の条件・実情、現実の会計組織などを斟酌し、「中小企業の原価計算は、大企業、大工場とは全然別個の立場で見直す必要がある」との立場を強く打ち出している。

中小企業庁『中小企業 原価計算要領』（税務経理協会、昭和54年）を見るかぎり、中小企業における経営規模や製造活動の状況の相違およびとくに帳簿組織の現状などに対応して、以下のような極めて現実的な原価計算制度を典型的に解説しているのである。

①中企業の原価計算制度——原価計算と結合した工業簿記システム

②小企業の原価計算制度——原価計算をもたない工業簿記システム

イ) 商的工業簿記——(a) 工員100名程度工場向一般型簡易原価計算制度
(b) 工員 50名以下工場向一般型簡易原価計算制度

ロ) 簡易簿記（個人）による原価計算制度

一般に原価計算・工業簿記のテキストでは、いわゆる商的工業簿記に言及しつつ、これを不十分なものとして、工業簿記・原価計算への制度的整備を説いている。原価計算と結合した工業簿記の意義からいって、このレベルまで整備されていない勘定体系・帳簿組織を商業的な簿記制度の域を出ないものとし、原価計算の必要をいうのは妥当である。

しかしながら、述べてきたように、それぞれの企業は費用・便益の考慮からその企業の実情に応じた会計システムをもつこと、その場合の第一次基準として財務会計機能の要請があること、その要請自体、企業の実情に応じてかなりの許容範囲があること等を考えると、冒頭で示したように、まず多様な実態の確認から出発することに意味がある

う。その点で中小企業庁が、中小企業といわれる企業群の経営規模や経営状況の多様性を踏まえて極めて現実的な立場から、財務会計機能の要請を満たすことを前提に、中小企業の原価計算について実情に応じて採りうる制度を解説していることに一定の意義を認めることができるのである。とくに商的工業簿記システムを採用する企業群の存在を無視せず、むしろこれにも整備の解説を行っていることに、小規模企業の実態にふれて示唆をうることができると思われる。こうしてここでは、会計システムにおいて原価計算をどう整備するかだけでなく、原価計算を行わずに原価の計算を行う会計組織の状況も視野に入ることになる。

もっとも、中小企業庁『要領』は、企業実情を強く斟酌した結果、原価計算制度普及化の指導的役割としては、かなり弱いものになっているといわざるをえない。解説や事例をみても、「制度」とはいっても実情に応じて「原価の計算ができる証憑・帳簿を設ける」域のものを多く含み、原価計算制度の表現を無限定に使用しているきらいがある。また原価管理や経営意思決定のための原価計算に言及してはいるが、それを『要領』自身が類型化した現実的な企業実情に結びつけてどのように実施適用するかについては、具体的な展開を示しておらず、一般的提言にとどまっている。あるいはこれらもまた、中小規模企業における費用・便益の現状の現れといってもよいかもしれない。

なお、『要領』が各原価計算制度として提案・解説したものは、①は「製造工業原価計算要綱」(昭和17年)を、②-イ)-(a)は「簡易原価計算-第二種」(昭和19年)を、同一(b)は「簡易原価計算-第一種」(昭和19年)を、それぞれ参考にして改・立案したものとされている。この昭和54年『要領』は同庁の昭和33年版の改訂版であるが、同時代の日本生産性本部『中小企業のための原価計算』(昭和33年)の昭和54年改訂新版(これの第3版が前出昭和62年版)と比較すると、両者の間には、その内容と方向性の相違に大きなものがある。

(4) TKCの勘定科目体系整備

なお、中小企業の会計システムの整備にあたっては、全国7,200名の公認会計士・税理士を会員とし、会員会計人の顧問先企業50万社の会計指導を担っている職業会計人の団体TKCの貢献にふれておく必要がある。TKCは、そのTKCコンピュータ会計システムにおいて、法令に準拠した財務会計システムと、これを基盤とした多様なMAS(マネジメント・アドバイザリィ・サービス)業務用システムの2つを連結するプログラム体系を指向し、『一覧式総勘定元帳』と呼ばれている統一的な勘定科目(コード)体系を独自に開発している。これによって月次に財務諸表を作成し、それを集約して月例経営分析表を作成している。

ここで注目すべきは、この『一覧式総勘定元帳』という統一的勘定科目(コード)体系を採用することによって、実に全国21万社の中小企業が、同一の勘定科目体系のもとで、財務諸表を作成し経営分析を行っているという事実である。これは国税庁発表の全国法人企業数の概略1割に相当する。

周知のようにわが国では、企業が使用すべき勘定科目体系は、企業会計原則その他法

律等において展開列举されているが、それらは概括的規制にすぎない。限定列举ではないことから、わが国企業は、概括的な法規上の規制に従う範囲で、勘定科目を選択設定することが認められている。ここに各企業の会計システム・勘定体系が各様に設計される要因がある。

TKCによって中小企業の会計システムが勘定科目体系において実効的に整備されつつあることは、特筆できよう。こうした方向からの会計システムの整備もまた、コンピュータによる会計処理が急速に進展・普及しつつある現在、極めて有効であろう。

3. 中小規模企業の会計システムの若干の類型 ——和歌山県下企業の調査事例をもとに

以上、やや冗長になったきらいはあるが、工業企業とくに中小規模企業における会計システムについて、これまでの調査からえられた実態に対する理解に基づき、その特徴を一般的にまとめてきた。以下では、これらのもととなった聴き取り事例のいくつかを典型的に紹介し、若干の検討を加えてみたい。

1) 管理会計指向型の会計システム——A 製造業企業

この企業は、ファイバードラム(FD)のトップメーカーであり、従業員数125名、本社・全国地域拠点に5工場と3営業所・海外事業部ニューヨーク事務所によって事業を行っている。FDは輸送包装容器を中心とするが、近年の用途の多様化にともない、当企業も多様化するマーケットニーズに対応する製品開発を進めている。

当企業の会計システムは、極めて高度に整備されている。「会計は管理会計でなければならない」とする経営者の意図が強く現れている。単独で詳細に調査研究するに値する対象であるが、ここでは聴き取りによる限られた範囲の紹介にとどめざるをえない。

まず、本社と各工場および営業所の会計は、コンピュータ・ネットワークで結ばれ本社管理本部で統括されている。当企業の会計システムはこれなくしては実現していない。

次に、会計システムとしては、直接原価計算方式の記録・計算を徹底している。財務会計機能の要請には最終的に「調整計算」で対応している。

全部原価計算方式の枠組みの中で変動費・固定費の区分記録や原価の管理可能性による区分記録を行って、管理会計機能の要請に応えようとする会計システムは、よく整備された企業で観察される。例えば『原価計算基準』でも製造原価要素の分類基準の中にこれらに関する項を設けて解説し、その記録・計算を示唆している。また例えば日本生産性本部の「一般指針」も、さきに指摘したように、この方法を提唱し解説している。

しかし当企業の記録・計算は全く逆の思考で行われているのである。いうまでもなく直接原価計算方式による記録・計算からは経営管理上有用な会計情報が直接に得られる。先に指摘したように、これは、財務会計機能の要請を満たし、当企業の経営管理上の必要に全面的に応える管理会計機能をもたせた会計システムを構築している、そういうパ

まず、全社の状況は損益管理表に集約されている。典型的な直接原価計算型損益計算であることが分かる（図表1、参照）。

項目	金額	單位
營業收入	100,000,000	日圓
營業成本	(80,000,000)	日圓
營業利益	20,000,000	日圓
其他收入	5,000,000	日圓
其他費用	(3,000,000)	日圓
稅前利益	22,000,000	日圓
所得稅	(5,000,000)	日圓
淨利益	17,000,000	日圓

(単位 万円)											作成日		No.	
科 目		No.	前期実	当期平	当期計	94/9	10	11	12	95/1		7	8	合 計
売	出 荷 本 数	1												
	平均 @ (円)	2												
上 高	製 品	3												
	仕 入 製 品	4												
	商 品 製 品	5												
	そ の 他	6												
	計	7												
	(前期売上高)	8												
変 動 費	月初製品棚卸	9												
	月初商品棚卸	10												
	原材料仕入	11												
	製 品 仕 入	12												
	商 品 仕 入	13												
	そ の 他 仕 入	14												
	月末製品棚卸	15												
	月末商品棚卸	16												
計	17													
限 界 利 益	製 品	18												
	%	19												
	仕 入 製 品	20												
	%	21												
	商 品	22												
	%	23												
	そ の 他	24												
	計 %	25												
販 売 運 賃	26													
%	27													
差 引 限 界 利 益	28													
%	29													
固 定 費	労 務 費	30												
	製 造 経 費	31												
	製 造 費	32												
	人 件 費	33												
	人 経 費	34												
	純 金 利	35												
	販 管 費	36												
	計	37												
経 常 利 益	38													
(前年同月)	39													
特 別 損 益	40													
当 月 利 益	41													
	42													

図表2. ○月度利益計画進度表

[illegible]

ここでは、経営管理上の内部的区分計算が適用されている。注目されるのは、①各工場・営業所を「部門」と呼び、これを事業部制組織における事業部に擬制して部門業績を計算し全社集計していること、②各工場・営業所に本社費分担分が配賦・明示されていること、③売上高欄で各工場に内部売上高が記録されていることなどである。

このうち②については、いわゆる責任会計論において、事業部にとって管理不能費である本社費・共通費を配賦することの是非が議論されているが、当企業では各部門に貢献利益意識を持たせるために配賦していると、説明している。これは、事業部制における本社費配賦を、事業部行動を組織全体の目標達成へと誘導する「目標一致の促進の機能」として説明する最近の議論と軌を一にすると解釈できよう。

さらに、重要な管理表として、月度利益進度表(図表2.)のもととなる部門別の月度利益計算の諸表が作成されている。それらも月度進度表の形式をとり、販売・管理の各部門と生産の各工場部門とに分けて、部門別損益比較管理表として作成される。

その生産部門に関するものは、次のようである(図表3. 参照)。

図表3. 部門別損益比較管理表(生産) ○月度

(単位 万円)		作成日				No.			
科 目	No.	D 工 場				H 工 場			
本 数	1								
平 均@ (円)	2								
製 品 売 上	3								
(前 年 同 月)	4								
変 月 初 製 品 棚 卸	5								
動 仕 入	6								
費 内 部 仕 入	7								
計 月 末 製 品 棚 卸	8								
限 界 利 益	9								
%	10								
賃 金	11								
勞 賞 与 引 当 金	12								
務 法 定 福 利 費	13								
費 福 利 費 等	14								
費 福 利 費 等	15								
費 應 援 料	16								
計	17								
電 力 費	18								
個 地 代 家 賃	19								
別 賃 借 料	20								
製 消 耗 品 費	21								
造 荷 造 運 賃	22								
経 修 善 費	23								
費 雑 費 等	24								
費 減 価 償 却 費	25								
計	26								
個 別 費 計	27								
貢 献 利 益	28								
(前 年 同 月)	29								
本 社 費	30								
当 月 利 益	31								
人 月 当 限 界 利 益	32								
貢 献 利 益	33								
残 業 時 間	34								
残 業 金 額	35								
1 人 1 時 間 当	36								
勞 働 分 配 率	37								
人 員	38								
出 勤 率	39								
	40								

これは、事業部制組織における事業部利益計算の適用形態であるといつてよく、原価・費用項目をあげて限界利益、貢献利益、経常利益を部門別に計算し、部門別利益進度を管理するとともに、部門間の比較管理を行うものである。

ここで注目するのは、上記③で指摘したように各工場で製品の内部売上高を計上しており、各工場部門から営業部門への製品引渡しに内部振替計算価格を適用していることである。いうまでもなく、各営業部門の管理表においては、仕入高はこの内部振替価格によって計算されている。

さて、この内部振替価格についてである。当企業ではこれの設定を「変動費プラス法」と説明しているが、部門経常利益まで計算するのであるから、この点では一般的には原価基準による「全部原価プラス法」と呼ばれるものである。そうだとすると、これをとくに変動費プラス法と呼んでいるのは、各工場部門に貢献利益意識の徹底を図る意味をもたせているものと思われる。ここにその独特の管理意識がみられるが、その計算と処理には若干の解釈が必要であろう。

当企業でいう「変動費プラス法」の「プラス」部分は、事前に計画設定した一定の固定率から計算されるという。上述のように部門経常利益まで求めるのであるから、このマーク・アップ率は計画（目標）限界利益を念頭においたものということになる。これを、本社管理本部権限において期首に一定率を計画設定し、期中これを固定する。そこで振替価格のうち残る変動費部分が各部門の変動費管理状況に依存することになる。

期首に設定される固定率（限界利益）は、部門費と本社費分担額を回収するものでなければならない。当企業ではこれらを部門管理不能費ないし部門固定費としてとして扱うこととし、本社管理本部権限によって設定し期中これを固定適用する。そこで、この部分について実績との間に生じうる差異については、本社管理本部責任として管理本部に集計し、部門業績から区分・除外しているのである。当企業があえて「変動費プラス法」と呼ぶ意図はこうしたところにあると理解できると思われるのである。こうして、当企業における内部振替価格をめぐるシステムは、部門業績管理を部門責任と管理本部責任とに明確に区分した、責任会計の原則を維持するものと解釈することができよう。

なお、このような内部振替価格によると、財務会計上、振替によって生ずる内部損益を全社的損益計算において除去する会計処理が必要である。これには理論的にもいくつかの方法があるが、聴き取りではこれについては、財務会計上の問題としていずれの方法で行われているかは、具体的には知りえていない。

この企業の製品種類は多数にわたるが、それらの製造工程自体には基本的に大きな違いはない。その意味で、工場・営業部・全社を直接原価計算方式で記録・計算、集計することに攪乱要因は極めて小さい特徴がある。また各工場では変動費に対する管理意識と標準化がさらに促進されているということである。なお、変動費・固定費の区分・集計および部門別の管理可能費・管理不能費の区分・集計は、各図表からも分かるように、各部門の状況を全体として統一的に観察するために、勘定科目法による見做し扱いのようである。部門間の統一性の維持から記録・計算上実践的で妥当と思われる。

このように、限られた部分の紹介からでも、当企業の会計が、責任会計思考を徹底した管理会計指向型のシステムになっていることが、理解できよう。

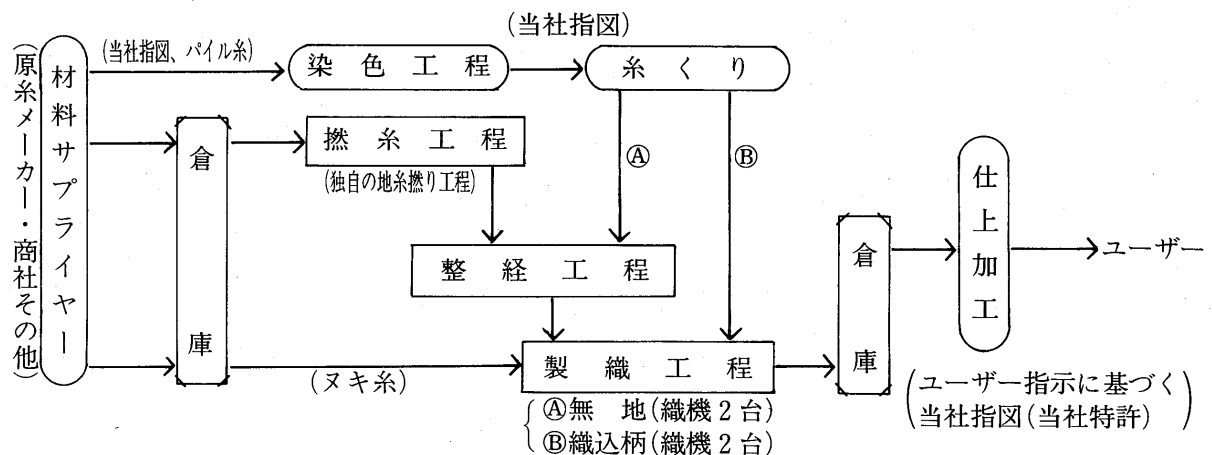
なお当企業には、国際規格に対応した環境試験が可能な製品試験室をもつこと、財団法人日本品質保証機構(JQC)の品質保証企業登録制度によるISO-9002の認証を取得していることなど、いわゆる「経営の品質」についても特筆すべきところが多い。

2) 標準原価計算指向型の会計システム——B織物業企業

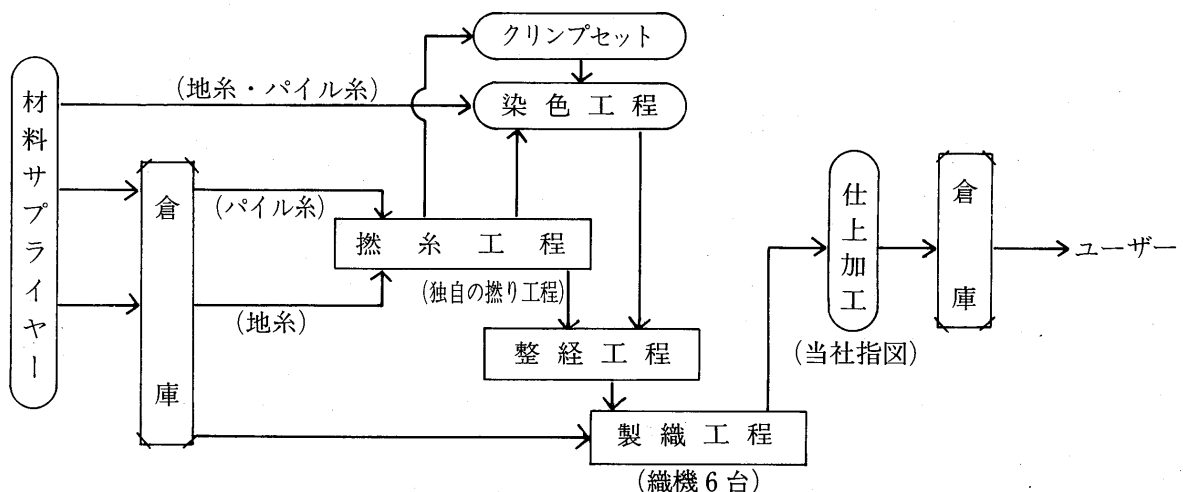
この企業は、主としてパイル織物業を営む、従業員16名(従業員規模としては全国平均を若干下回る)の企業である。大手織物企業の下請であり、技術や品質において指示・監督を受ける立場にあるが、独自の研究で十分対応している。この企業の工場における製造工程は、扱う製品群によって2つに分けられている(図表4. 参照)。

図表4. 製造工程図

〈主たる受注生産の工程図〉



〈自社製品受注生産(多品種小ロット)の工程図〉



まず、製造工程のうち、染色その他の外注加工において、当企業指図が働いていることに注目したい。こうした小規模織物業においては、下請企業間に技術的な関係が極めて薄く、それぞれが独自の方法で製造活動を行っている場合がほとんどである。このような状況では、外注加工品が自工場の機械・技術に何らかの不適合を生ずることがあり、自工程での製品品質低下、仕損品・不良品発生 of 大きな原因の1つになっている。当企業では、外注加工業者と継続的に技術関係を密接にし、品質維持・向上と不良品等の発生率低下を図っている。これは一般に、社会分業型の生産方式における現代的課題でもある。

さて、原価計算方法は、当企業では見積原価計算と呼んでいたが、聴き取りから判断するかぎり、それは予定原価計算ないし標準原価計算の思考に近い。一般に見積原価計算では、完成品の原価見積をもとに期末に原価差異額の調整計算を行う。これは主に実際原価計算手続きの簡略化を意図して行われるのであり、実際原価の把握においても、材料費計算や労務費計算では便宜的な方法を採用する傾向がある。

しかしこの企業の意図は、計算の簡便化だけにはないようである。消費材料に継続記録法を適用し、作業時間票によって作業種類別の記録・計算を行うなど、実際消費量の正確な把握に努め、これを原価要素別の見積りに生かし、要素別原価見積りに次期以降の達成すべき目標水準の意義をもたせている。生じうる各原価要素の原価差異は、実際原価の目標水準に対する不一致と解釈されている。原価要素の消費量に対するこうしたアプローチは、原価差異原因を追求し作業の改善を図る原価管理を意図した原価計算を指向しているパターンといえる。聴き取りからは、帳簿組織がこれを把握できる差異勘定組織をもっていると思われるので、これを標準原価計算「指向型」の会計システムの例として取り上げたのである。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し報告する計算体系である。いうまでもなく原価管理がその最も重要な目的である。

もっとも、事前に算定される要素別原価をどの程度の「標準」として設定しているのかは、聴き取りからは必ずしも明確ではない。標準原価として実務上予定原価が意味される場合もあるので、この企業の実務上の状況から、予定原価計算と呼ぶのが正確かもしれない。現実には、原価差異分析は材料費に関するものが主である。また、高度に機械化された製造工程では、職工賃金は出来高払制とはいえ、作業実態は経糸切れによる自動停止織機の再稼働や調整であって、作業能率をめぐる労務費差異分析はそれほど大きな意味をもっていないと思われる。

さらに、製造間接費の扱いも、若干複雑である。差異分析では必ずしもテキストでいうような方法ではなく、予算統制でいう費用予算差異分析の域と思われる。また、受注製品別の製造間接費の配賦については、聴き取りからは必ずしも明解ではないが、機械率（機械中心点による配賦）を部分的に適用している印象である。これは製品種類によって主たる織機が異なることに対応するものであって、部分的とはいえかなり精密な処理といえる。ただし厳密な標準配賦ではなく実績基準に基づく予定（標準）機械率配賦

かもしれない。

受注生産といっても、当企業の場合は規格製品の継続的なロット受注である。このような状況では、個別製造指図書は総合原価計算における継続指図書に似た性格をもつことになる。こうしたいわゆるロット別個別原価計算形態を考えると、配賦計算と間接費管理に若干の工夫の余地がありうるというのが、聴き取りからの印象である。

もともと紡績業では古くから標準原価計算への接近と綿密な原価計算が行われてきた経緯があり、織物業においても同様の要素がみられることは当然かもしれない。しかしこの企業の経営者が工学的研究を修めた経歴をもつことも、こうした思考と無縁ではないだろう。現実へのいわゆる科学的管理法とVE思考への理解が深い資質は重要である。

この他興味深いものを列挙しておこう。

(1) 撚糸工程の改良と製品規格に応じた織糸の強度（伸度）の安定性の確保。独自に開発した汎用撚糸機への取り付け機器に特許をもっている。これによって整経工程が極めて容易になったばかりか、規格製品材料の消費量の標準化が飛躍的に可能になり、重量で投入される原糸の長さへの換算が確度を増した。これは標準原価計算・管理の要である。さらに製織工程での不良（疵）率低下を実現させ、色合い、柄模様、風合いなどユーザーから頻繁かつ詳細に出される品質に関する指示をクリアーしている。

(2) 残糸活用の受注製品生産。これは数十種類の多品種小ロット生産である。これへの対応のために、現在の課題はこの工程の段取り時間の短縮にあるという。もっとも、段取り時間の問題は、主体の受注生産においてもかなり深刻である。柄織込み織機1台当たりで、製品によっては2,000本ないし3,000本の糸を立てるというのであるから、段取りは容易ではないであろう。今のところ、製品別継続受注サイクルの安定と納期調整でしのいでいるのが実情のようである。

(3) 独自の製品開発。ユーザーからの規格指定製品の受注生産だけでなく、その製品規格に検討を加え、独自開発をしてユーザーに見本出しをしている。この場合の開発費は自社負担となり、試作品に至るまでのコストは当企業にとって決して小さくはないようであるが、経営者の資質をみせた積極的経営といえる。

(4) 委託生産に係わるユーザー・下請間の基本契約。本稿の範囲外であるが、ほとんどが下請企業にとっての制約・義務条項であり、厳しいものがある。

以上、小規模企業でも、予定原価計算ないし標準原価計算を積極的に指向し、原価管理目的のために実情に応じた制度的導入を図っているものとして、紹介した。当企業では、工程の改善・管理による原価低減が積極的・継続的に図られており、これを原価計算システムに結びつけているところが特徴的に評価できると思われる。製品原価計算としては基本的には、外注加工費を含めて累積法（累加法）による工程別原価の計算である。

3) 実際原価計算型の会計システム——C工事業企業

『原価計算基準』によれば、実際原価計算は、標準原価計算とともに、企業が採りう

る計算制度の1つである。実際原価計算制度は、その勘定機構からは原価管理その他の管理情報を直接には提供しない。わずかに、原価要素の消費価格に予定計算を用いた場合に、製品の原価の比較に一定の利便があるに過ぎない。しかもこれも、勘定組織が直接に示すものではない。実際原価計算制度は、もっぱら財務会計機能の要請を果たすものといつてよい。この要請は企業の会計がまず第一に果たすべき枠組みであるから、費用・便益の点で管理会計機能の要請をみたすシステムの設計が不適切な場合や、管理者が会計システムから離れて何らかの原価情報を得て直接に管理できるような企業では、実際原価計算制度が採用される。とくに中小企業ではこの状況が多いと思われる。

さて、取り上げたこの企業は、道路標示・区画線工事業を営む、従業員5名のごく小規模な企業である。全国平均（TKC調査で平均従業員数13.0名）からも当企業は小規模に属している。この工事業は、建設業における請負による受注工事を主体とする。原価計算は一般的には、総費用（原価）を完成工事原価と一般管理費とに区分して記録・計算を行うのである。

当企業では、実際原価計算による工業簿記を採用している。ただし、それは個別受注工事に関する直接費の記録・計算を行うこととし、いわゆる間接費は一般管理費のなかに項目をあげて集計・処理しているという。この点は独特である。その理由は、原価構成からみて、完成工事原価ないし総費用に対して、個別受注工事に関する直接費の占める割合が極めて大きく、いわゆる間接費の比率はごく小さいことにあると思われる。個別受注工事毎にこうした間接費を厳密に配賦計算することに、計算処理上の費用・便益の点で大きな意味がないと判断していると思われる。その意味で、これはもっぱら財務会計機能の要請を最小限度満たそうとする処理であろう。当企業の詳細は明らかにはないが、このことは、この工事業全体における全国平均からも推定されうと思われる（図表5、図表6、参照）。

図表5. 道路標識・標示業の原価および原価構成比率

対象企業・区分		健 全 企 業				欠損企業	
		総費用構成比率(%)		工事原価・管理費構成比率(%)		総費用構成比率(%)	
総費用	完成工事原価	材 料 費	19.0		24.7	23.0	
		労 務 費	3.0		3.9	5.4	
		外 注 費	46.4		60.3	36.9	
		現場作業員給与手当	3.5	71.9	4.6	6.8	71.7
		上記以外の諸費用		5.0		6.5	7.1
	小 計			76.9		100.0	78.8
	一般管理費	役 員 報 酬	4.0		17.4	1.8	
		従業員給与手当	4.9		19.7	7.4	
		支払利息・割引料	3.4	12.3	14.9	3.1	12.3
		上記以外の管理費		10.8		48.0	8.9
	小 計			23.1		100.0	21.2
総 計			100.0				100.0

注) 中小企業庁編『平成5年度調査 中小企業の原価指標(平成6年発行)(中小企業診断協会、同友館、平成6年)より作成。

図表 6. 製品売上原価(対純売上高)比率(%)

製品売上原価比率	71.9
(内訳)	
材料費比率	24.5
労務費比率	17.2
外注加工費比率	21.8
減価償却費比率	1.4
その他の経費比率	7.0

注) TRC全国会システム委員会編集『TKC経営指標—平成6年指標版』TKCシステム開発研究所、平成6年より抜粋作成。

実際原価計算による工業簿記を採用し請負工事を営むのであるから、少なくとも材料費に関しては出庫伝票、労務費に関しては作業伝票、経費に関しては支払伝票がそれぞれ整備されて、請負工事の原価計算表に集計されていなければならない。また、実際原価計算では原価管理情報は勘定組織からは直接的には得られない。そこで、当企業には個別受注工事に関するいわゆる間接費の扱いに独特なものがあるが、この原価計算表を綿密に分析し、将来の請負における工事費見積書の作成において活用することが必要である。さらにこの実際原価計算表は、見積書との比較や過去の原価計算表との実際比較を通じて原価管理のうえでも一定の役割を果たしうるであろう。この他、実際原価計算制度においては、原価管理上必要のある場合には、勘定組織の枠外において、何らかの形で必要な原価の標準を設定し、これと実際との差異を分析するのである。

こうして、実際原価計算型の会計システムでは、一般的にいても、管理会計目的には別途の工夫が必要である。しかし勘定組織の枠外においてであっても、こうした工夫が計算手続きとして体系的・経常的に整備されておれば、広い意味の会計システムとして十分実効性があるといつてよい。

もっとも、当企業でのこうした活用状況や別途の工夫については、聴き取りでは詳細には確認できていない。なお、この原価計算表は、基本的には、個別原価計算における指図書別の個別原価計算表と異ならない。

4) 商的工業簿記の会計システム——適用状況と基本的手続き

小規模な企業においては、原価計算を行わずに、製造活動に関するいくつかの勘定科目を設定し、材料や仕掛品および製品の期末棚卸高から当期の発生高、製造高を算定することによって、製造の活動に関する記録・計算を行っている場合がある。

すでに述べたように、これは商的工業簿記と呼ばれ、いわゆる商業簿記の構造を工業企業に援用して工業企業の簿記処理を行うものである。小規模な工業企業にあつては、原価計算を適用するまでもないような場合や、製造活動の直接的な管理が容易であつて

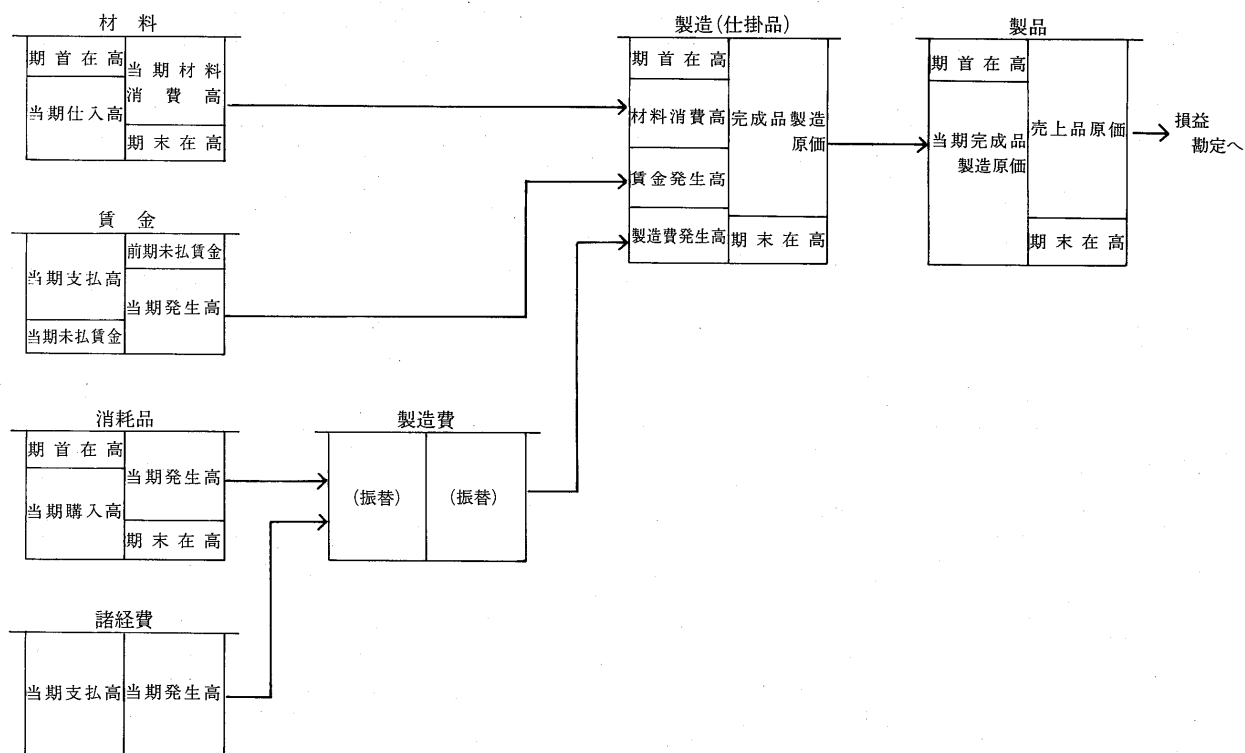
簿記機構に有機的に結合させた原価計算を行うには費用・便益の点で適当でないような場合がある。これらでは管理上その他必要に応じて原価に関連する情報を何らかの形で作成することはあるとしても、簿記組織としては原価計算を伴わないで製造活動の記録・計算が行われることがあるのである。われわれの聴き取り調査でも、商的工業簿記を用いている小規模企業が少なからずあることが知られている（図表7．参照）。

図表7．商的工業簿記採用の中小企業の例

企業の業種（従業員数）	企業の業種（従業員数）
コンクリート製品製造業（22名）	電気配線工事業（8名）
コンクリート製品製造業（7名）	電気配線工事業（5名）
鉄骨製造業（8名）	建築工事業（5名）
非鉄金属鋳物製造業（5名）	造園工事業（12名）
	その他畜産農業（5名）

商的工業簿記における勘定処理手続きには、とくに各原価要素の消費高の算定にいくつか異なった方法が見られる。一般的には次のような勘定記入関係になると思われるが、ここに一貫する思考・計算方法は、原価計算による消費高を把握計算するのではなく、実地棚卸法による発生高をもって消費高と見做すというところにある（図表8．参照）。

図表8．勘定記入連絡関係



商業簿記の手続きを工業活動に適用するといっても、どのような補助簿をもっているかによって異なった勘定記録・計算が行われうるが、基本的な計算方法は期末在高の实地棚卸の結果をまっ、各勘定の借方合計額から期末棚卸高を差し引き、当期費用（原価）を求めるところに、商的工業簿記の特徴がある。周知のように、例えば製造（仕掛品）勘定では、当期完成品製造原価は、次のようにして求められる。

当期完成品製造原価

$$= \text{期首仕掛品棚卸高} + \text{当期製造原価発生高（材料費・賃金・製造費の発生高）} \\ - \text{期末仕掛品棚卸高}$$

商的工業簿記は、原価計算を行わないので、製造活動という経営内部の価値転換の過程を直接に記録・計算して原価を把握するものではない。全ての勘定に实地棚卸法の考え方と方法を適用し、発生高を消費高と見做すにすぎない意味で、工業簿記の本来的な方法とはいいがたい。仕掛品や製品の棚卸評価は何らかの見積計算に基づかなければ求められないし、いずれの勘定でも期末棚卸高の計算結果が原価に大きく影響する。原価は、实地棚卸によって期間的に算定され、部門別・製品別には集計されないから、原価管理・能率測定にも役立たない。

しかしこれは、既に述べたように、会計の財務会計機能の要請を満たす限りにおいて、企業の実情による費用・便益の考慮から適用する余地がありうる。方法として簡便であるから実施の事例も観察されるのであろう。そこで商的工業簿記については、どのような業種のどのような規模の企業が、どういう製造活動状況においてどういう理由で、この方法を採用しているのかについて、幅広く調査することには意義があると思われる。われわれは現在のところ、これに答えるにたる十分な量の資料を得ていない。

5) 簡易帳簿（個人）による帳簿組織と原価の計算——参考

参考として、中小企業庁『要領』が類型としてあげて解説している簡易簿記（個人）による製造原価計算表の作成についてふれておく。われわれは現段階では個人経営の帳簿組織は調査の対象にはしていない。

ごく小規模な個人経営の簡易帳簿では、最小限度、現金出納帳、買掛帳、売掛帳、経費帳、固定資産台帳の五冊の帳簿と棚卸表が準備され、これらから製造原価の計算および損益計算を行う。ここでは、製造に関する原価の計算は、これら簡易帳簿から各原価要素を抽出して製造原価計算表を作成することにより行われる（図表9、参照）。

帳簿組織が、複式簿記の勘定組織になっていない以上、こうした計算を行わざるをえない。原価の計算、まして原価計算制度と呼ぶことが適切であるかどうかとさえいえよう。損益計算の必要からの計算といってよい。『要領』がとくに「簡易帳簿（個人）による原価計算制度」の項を起こして計算例まで示しているのは、ごく小規模個人企業の現状を踏まえてのことであろうが、現代にあっては、ごく小規模の個人企業といえども帳簿整備が求められるのはいうまでもない。もっともここでも、費用・便益の考慮が働かざるをえないだろう。

図表9. 製造原価計算表

自 年 月 日
至 年 月 日

区 分		金 額		
		内 訳	合 計	
原 材 料 費	1. 年初原材料たな卸高		×××円	円 ……………期首たな卸表
	原仕 材入 料高	現 金 仕 入	××××	……………現金出納帳
		掛 仕 入	××××	……………買掛帳
		2. 当年仕入高	××××	
	3. 小 計 (1+2)		××××	
	4. 年末原材料たな卸高		×××	……………期末たな卸表
	5. 原材料費合計(3-4)			××××
労 務 費	6. 賃 金		×××	……………経費帳
	7.		××	
	8. 労 務 費 合 計			×××
製 造 経 費	9.		×	
	10.		×	
	11.		×	
	12.		×	
	13.		×	
	14.		×	
	15.		×	
	16.		×	
	17.		×	
	18. 減 価 償 却 費		×	……………固定資産台帳
	19. 製 造 経 費 計			×××
20. 総 製 造 費 (5+8+19)			×××	
21. 年初半製品、仕掛品たな卸高			×	……………期首たな卸表
22. 小 計 (20+21)			×××	
23. 年末半製品、仕掛品たな卸高			×	……………期末たな卸表
24. 製 品 原 価 (22-23)			×××	

出所：中小企業庁『中小企業 原価計算要領』税務経理協会、昭和54年、88頁。

4. おわりにかえて

以上、とくに中小規模の工業企業における会計システムが、現実にはかなり異なった形を示していることを、一般的かつ事例的に述べてきた。随所で指摘し、また示唆したように、こうした多様性をもたらす要因は数多くある。それらは、第一次基準としての財務会計機能の要請には当該企業にとっての費用・便益の考慮からその手続きにかなりの許容範囲があること、管理会計機能の要請は、各企業の経営管理上の必要に応じて、費用・便益の考慮から満たされること、これらの結果、原価計算のもつ2つの機能が、その手続き上どのような程度と精度で組み込まれるかに相違が生ずることなどとして、まとめることができよう。

A製造業企業の事例のように、直接原価計算方式を全面的に採用した極めて管理会計指向型の会計システムもみられた。これに対して、全部原価計算方式の枠組みを維持しつつ勘定組織において変動費・固定費の区分記録を行い、必要に応じて管理会計情報を計算するタイプもありうる。この計算が、勘定組織との連絡において経常的・組織的な計算体系として整備されている場合には、両者一体としてこれを整備された会計・原価計算システムといってよいだろう。この計算が臨時的にのみ行われるような場合には、その帳簿組織は管理会計機能に応える要素をもった財務会計機能の会計システムといえるだろう。

見方を変えて、原価計算制度として観察すれば、標準原価計算をベースにした各種のタイプと、実際原価計算をベースにした各種のタイプとが、企業の実情に応じてみられるだろう。B織物業企業の事例は前者に属し、C工事業企業の事例は後者に属するといえるだろう。これらの場合、とくに原価管理目的について、前者ではどの程度の精度の勘定組織と記録・計算が行われているかが、後者では勘定組織外でどのような計算工夫がなされているかなどが、興味あるところとなろう。

さらに、中小規模企業の実情から、原価計算を行わない商的工業簿記を実施している企業も存在する。これは、必要最小限度としての財務会計機能の要請を満たすものとしても、工業企業の会計としては製品別原価の計算上不完全であり、管理会計機能の要請も満たせない。会計制度的整備が求められるが、そのためにも、商的工業簿記を採用している企業の状況やその理由について実態を知る必要がある。

中小規模企業の会計・原価計算システムは、多様な企業実情に対応して決して一様ではなく多彩である。そうだとすると、実態調査も、よくみられる「貴社の原価計算は次のうちの形態ですか」式の問いかけでは、必ずしも実態を十分把握できないと思われる。

われわれは、企業の会計・原価計算システム実施状況そのものではなく、その会計・原価計算システムを採用せしめている、その企業の実情・状況を調査したいと考えている。観察される多様な会計・原価計算システムのそれぞれがどういう企業状況において実施されているのか、これを踏まえてこそ、その会計手続きはその企業状況において適

切なものであるのか、工夫・改善すべき点はないのか、企業状況そのものにアプローチする方法はないのか、などについての確認と検討が行えると思われる。

本稿でやや冗長な記述と事例の細部の紹介・検討をしたのは、こうしたことを示したかったのである。しかしこれらは、多くの協力を得たとはいえ、聴き取り調査に基づいた、調査事例から理解できることの範囲にとどまることはいうまでもない。われわれは、本稿をもって基礎的調査研究とし、今後これに基づいて、これまでに行われた他の類似の調査研究（これは驚くほど少ない）結果との比較可能性に配慮しつつ、注意深く構成したアンケート調査票の郵送準備を進め、継続して本実態調査研究の所期の目的を遂行する計画である。

もっとも、本稿で類型として示し検討を加えたいいくつかの会計・原価計算システムも、調査事例からの抽出であるので、その限りで、本稿でのこの紹介と検討には一定の意味があるものと考えている。

参考文献

- 伊藤 博、小林哲夫編著『最新 工業簿記』実教出版、1989年。
- 大蔵省企業会計審議会『原価計算基準』、昭和37年。
- 小池 明著『新・経営管理のエッセンス 日本電気の利益管理方式』中央経済社、平成元年。
- 谷 武幸著『事業部業績管理会計の基礎』国元書房、1983年。
- 中小企業庁『中小企業 原価計算要領』税務経理協会、昭和54年。
- 『中小企業 財務管理要領』税務経理協会、昭和52年。
- 編『中小企業の原価指標』中小企業診断協会／同友館、各年度調査版。
- 編『中小企業の経営指標』中小企業診断協会／同友館、各年度調査版。
- 監修／中小企業診断協会編『5か年版 中小企業の経営指標』同友館、各年度調査版。
- 西沢 修著『社内会社の作り方・活かし方』中央経済社、1989年。
- 日本生産性本部原価計算委員会編『新訂 中小企業のための原価計算』日本生産性本部、昭和54年。
- 編『集計表方式による原価計算〔第3版〕』日本生産性本部、1989年。
- 日本生産性本部中小企業原価計算委員会『中小企業業種別原価計算』日本生産性本部、各号。
- 溝口一雄著『最新 例解原価計算—増補改訂版』中央経済社、昭和60年。
- TKC全国会システム委員会編集『TKC経営指標』TKCシステム開発研究所、各年指標版。